

As garantias dos contribuintes à luz do direito angolano

Guarantees for taxpayers under Angolan law

Garantías para los contribuyentes en la legislación angoleña

Garanties pour les contribuables en vertu de la loi angolaise

Manassés Chinendele

<https://orcid.org/0000-0003-3292-0015>

Mestrando. Instituto Superior Politécnico Sol Nascente, Huambo, Angola.

Manasses.chinendele@ispsn.org

DATA DA RECEPÇÃO: Julho, 2020 | DATA DA ACEITAÇÃO: Novembro, 2020

Resumo

O presente trabalho aborda os princípios constitucionais tributários vigentes em Angola. O objectivo maior deste estudo é discorrer sobre as garantias do contribuinte na relação jurídico-tributária, bem como traçar um paralelo entre o contribuinte e o Estado. Destacam-se, neste estudo, as garantias formais e materiais da relação tributária, demonstrando que, apesar da necessidade de melhoria no âmbito da administração tributária, do ponto de vista do quadro legislativo, Angola tem um leque bastante completo de garantias dos contribuintes.

Palavras-chave: Princípios constitucionais; Tributação; Direito angolano.

ABSTRACT

This paper deals with the constitutional principles of taxation in force in Angola. The main purpose of this study is to discuss the taxpayer's guarantees in the legal-tax relationship, as well as to draw a parallel between the taxpayer and the State. In this study, we highlight the formal and material guarantees of the tax relation, demonstrating that, despite the need for improvement in the tax administration, from the legislative framework point of view, Angola has a fairly complete range of taxpayer guarantees.

Keywords: Constitutional principles; Taxation; Angolan law.

Resumen

Este documento aborda los principios fiscales constitucionales vigentes en Angola. El objetivo principal de este estudio es discutir las garantías del contribuyente en la relación jurídico-tributaria, así como establecer un paralelismo entre el contribuyente y el Estado. Este estudio destaca las garantías formales y materiales de la relación tributaria, demostrando que, a pesar de la necesidad de mejora en la administración tributaria, desde el punto de vista del marco legislativo, Angola cuenta con un abanico bastante completo de garantías para los contribuyentes.

Palabras clave: Principios constitucionales; Fiscalidad; Derecho angoleño

Résumé

Ce document traite des principes fiscaux constitutionnels en Angola. L'objectif principal de cette étude est de discuter des garanties du contribuable dans la relation juridico-fiscale, ainsi que d'établir un parallèle entre le contribuable et l'État. Cette étude met en évidence les garanties formelles et matérielles de la relation fiscale, démontrant que, malgré le besoin d'amélioration au sein de l'administration fiscale, du point de vue du cadre législatif, l'Angola dispose d'une gamme assez complète de garanties pour les contribuables.

Mots clés : Principes constitutionnels ; Fiscalité ; Droit angolais

INTRODUÇÃO

Com o presente trabalho sobre as garantias dos contribuintes à luz do Direito angolano, procuramos traçar um percurso desde a Constituição da República de Angola, aprovada em 2010, passando pelo Código Geral Tributário, até ao Código do Processo Tributário, aprovados em Junho de 2014, por considerarmos que, nestes instrumentos legislativos, encontramos o sistema de Direitos, Liberdades e Garantias Fundamentais do contribuinte angolano. A compreensão do tema passa necessariamente pela noção de garantias dos

particulares, pelo enquadramento constitucional, bem como pelas ferramentas que visam a tutela efectiva dos direitos dos contribuintes. Conforme iremos observar, as garantias dos contribuintes, em qualquer dimensão dos mecanismos de garantia, visam evitar condutas ilícitas do órgão do Estado responsável pela cobrança de impostos e potenciar os contribuintes na fiscalização dos procedimentos do mesmo.

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE ANGOLA (CRA)

Enquadramento Constitucional

A primeira e principal garantia dos contribuintes é o princípio da legalidade fiscal consagrado no n.º 1 do Artigo 102º e na alínea o) do n.º 1 do Artigo 165º, ambos da Constituição da República de Angola (CRA). Para os professores Raul Araújo e Elisa Rangel Nunes¹, tal princípio assenta na ideia de autotributação dos impostos, o que significa que estes devem ser consentidos pelos contribuintes (*no taxation without representation*), abarcando duas vertentes: o princípio da reserva de lei (formal) e o princípio da reserva material (de lei).

O princípio da reserva de lei (formal) implica uma intervenção parlamentar, tanto no sentido material, por lei que fixe a disciplina do imposto, como no sentido formal, através de uma autorização dada ao Governo-legislador para, de acordo com a lei de autorização legislativa, fixar essa disciplina.

O princípio da reserva material de lei (formal) ou o princípio da tipicidade impõe que a lei contenha a disciplina, a mais completa possível, relativa aos elementos essenciais do imposto: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.²

É claro que o imperativo constitucional submete ao princípio da legalidade fiscal não apenas os elementos intrusivos ou agressivos do imposto, como a criação, a incidência e a taxa, mas também os seus elementos favoráveis, como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Neste caso, a reserva de lei é justificada pelos princípios da igualdade, da justiça e da transparência fiscal.

¹ ARAÚJO, Raul CARLOS VASQUES e RANGEL, Elisa Nunes, *Constituição da República de Angola Anotada*, tomo I. Guerra-Viseu, Editora, Portugal, 2014, p. 521.

² CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4.ª edição revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 1090-1092.

A Constituição da República de Angola estabelece no Artigo 165º, alínea o) que cabe à Assembleia Nacional legislar com competência relativa sobre o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Frente ao exposto, surge um relevante questionamento: os contribuintes terão o dever (obrigação) de pagar até mesmo impostos inconstitucionais e/ou ilegais?

A resposta é óbvia. Casalta Nabais apressa-se a ressaltar uma das suas lições, quando em nota de rodapé, que “diferente é o direito a não pagar impostos inconstitucionais (e ilegais). Além disso, dedica a maior parte da sua extensa tese doutoral à análise das limitações formais e materiais ao poder de tributar, que conformam o conteúdo do dever fundamental de pagar impostos.

Pode-se afirmar que Casalta Nabais reconhece o direito dos contribuintes a não pagar tributos instituídos e/ou cobrados ao arrepio da Constituição ou das leis impositivas.

É possível concluir que os contribuintes teriam o dever fundamental de pagar todos os impostos instituídos de forma legítima, sempre que possível e no máximo valor que consigam alcançar. No entanto, até mesmo essa ilação é incorrecta.

Os contribuintes não estão obrigados a optar, sempre que possível, pela via mais onerosa. Podem perfeitamente evitar a ocorrência do facto imponible e, assim, o nascimento da obrigação tributária. Podem, outrossim, praticar facto imponible que implique o nascimento de obrigação de menor monta. Essas práticas são qualificadas, no seio da doutrina, como elisão fiscal e consideradas perfeitamente legítimas. É fácil perceber que os sujeitos passivos não têm o dever de buscar a incidência tributária e, muito menos, de optar pela alternativa mais gravosa em termos tributários; pelo contrário, possuem um inegável direito à economia tributária lícita.

Qual será, então, o conteúdo que poderia ser atribuído ao dever fundamental de pagar impostos? É simplesmente o dever de pagar os tributos instituídos e cobrados com rigorosa observância das disposições constitucionais, legais e regulamentares, o que pressupõe a ocorrência, no plano dos factos, da hipótese de incidência, a levar ao nascimento da obrigação tributária. Não é senão decorrência do princípio da legalidade, na sua acepção de primado da lei.

Conclui-se que todos os contribuintes têm o direito fundamental a não pagar impostos: *i*) instituídos ao arrepio das disposições constitucionais; *ii*) cobrados fora dos parâmetros legais e regulamentares ou, ainda, com inobservância das suas garantias formais e

procedimentais; *iii*) cujo facto imponible eles não tenham praticado; *iv*) superiores aos devidos pelos factos imponíveis que praticaram.

Noutros termos: não há um dever geral de pagar impostos, senão obrigações tributárias específicas, que somente nascem após a configuração, no plano fáctico, da hipótese de incidência (legitimamente instituída).

OS PRINCÍPIOS CONFORMADORES DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

É imperioso destacar, desde já, que um princípio é uma regra básica, implícita ou explícita que, por sua generalidade, ocupa uma posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples actos normativos seja dos próprios mandamentos constitucionais.

O vocábulo *princípio* significa origem, início, começo ou momento em que se faz uma coisa pela primeira vez. Assim, princípio é o início ou o ponto que se considera como primeiro em uma extensão ou coisa³.

Além disso, a palavra princípio está directamente ligada à ideia de ponto de partida, de base, de fundamento, ou seja de proposição básica ou de primeira verdade.

Portanto, os princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais que constituem os alicerces ou os fundamentos da mesma. O princípio apresenta-se como a verdade em que se funda um sistema de conhecimento, tida como primórdio ou primeira verdade.⁴

Miguel Reale, por sua vez, sustenta que os princípios são “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”⁵.

J.J. Gomes Canotilho destaca as diferenças existentes entre regra e princípios, afirmando que:

“Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, as regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos: *1*) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários

³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 2.ª edição, revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 82.

⁴ *Ibidem*, p. 82.

⁵ Bibliografia existente mas não consultada.

graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência de regras é antinómica. Os princípios coexistem; as regras antinómicas excluem-se; 2) conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e de interesses (não obedecem, como as regras, à ‘lógica do tudo ou nada’), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois, se uma regra vale (tem validade), deve cumprir-se na exacta medida de suas prescrições, nem mais nem menos; 3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objectos de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou ‘standards’ que, em ‘primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm ‘fixações normativas’ definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; 4) os princípios suscitam problemas de validade e de peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas)”⁶.

O procedimento tributário administrativo obedece a princípios gerais plasmados na NPAA, muitos dos quais reproduzidos nos Artigos 77º e seguintes do CGT, dos quais temos por abordar os seguintes:

- i) Princípio da legalidade;
- ii) Princípio da imparcialidade;
- iii) Princípio da proporcionalidade;
- iv) Princípio da celeridade;
- v) Princípio da forma escrita;
- vi) Princípio da gratuidade;
- vii) Princípio do interesse público;
- viii) Princípio da decisão;
- ix) Princípio do inquisitório;
- x) Princípio *Solve et repete*.

⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª edição. Coimbra: Almedina, 1991, pp. 171-172.

Para abordagem dos princípios conformadores do procedimento tributário, dedicar-nos-emos na perspectiva elaborada por Cláudio Paulino dos Santos⁷.

1. Princípio da legalidade

José Cretella Júnior ressalta que: “o princípio da legalidade consubstancia-se nas seguintes proposições: *i*) num Estado de Direito, ou seja que se admite ser governado pelo Direito, nenhuma autoridade pode tomar decisão individual que não se contenha nos limites fixados por uma disposição geral, isto é por uma lei no sentido material; *ii*) para que um país possua um Estado de Direito é preciso que nele exista uma alta jurisdição, que reúna as qualidades de independência, imparcialidade e competência, diante da qual possa ser apresentado recurso de anulação contra decisão que viole ou pareça ter violado o Direito. Nenhum acto jurídico é válido a não ser que seja conforme às regras editadas pelo Estado. Nenhuma autoridade de nenhum dos poderes pode tomar decisões que contrariem normas válidas do sistema jurídico em que se encontram. Mesmo a mais alta autoridade deve suportar a lei que editou, até que seja derogada por outra mais recente”⁸. O princípio da legalidade assegura essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é: os cidadãos, por meio de seus representantes, determinam a repartição da carga tributária e, conseqüentemente, os tributos podem ser exigidos aos mesmos. Assim, a norma tributária detém peculiaridades especiais, ou seja: deve prever a hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos activos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas. Desta maneira, o Executivo não poderá criar ou inovar em matéria fiscal, nem mesmo por delegação legislativa.

Portanto, somente a lei pode criar deveres instrumentais tributários, dispor sobre pagamento de impostos, competência de administração tributária e de fiscalização, assim como descrever infracções tributárias com a imposição de sanções.

Afirmar que o imposto deve ser instituído por lei, significa dizer que deve ser consentido, tendo em vista que os legisladores, autênticos representantes do povo, criam leis que vão invadir o seu património particular, retirando parte dos bens para satisfazer as necessidades colectivas.

⁷ SANTOS, Cláudio Paulino dos, *Garantias dos Contribuintes no Percorso do Procedimento Tributário*. . Luanda: Where Angola Editora, 2018, pp. 128-152.

⁸ *Regulamento e Princípio da Legalidade*, in Revista de Direito Público. Revista dos Tribunais, volume 96. São Paulo, EDITORA EM FALTA E VERIFICAR REVISTA + REVISTA, p. 45.

Portanto, o princípio da legalidade, na acepção aqui tomada, traduz a ideia segundo a qual a administração tributária, na sua actuação, deve observar o estrito cumprimento da lei e do Direito. Este princípio estruturante vem consagrado no n.º 1 do Artigo 198º da CRA e encontra maior concretização no Artigo 3º da NPAA.

Os órgãos e os agentes da Administração Pública, incluindo a administração tributária, apenas podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos. É nisto que se traduz o princípio da legalidade, cuja finalidade é impedir que o Estado interfira na esfera do património do particular, criando-lhe encargos financeiros em nome da satisfação dos interesses públicos colectivos.

Da mesma maneira, o princípio da legalidade tem como finalidade proteger o cidadão/contribuinte das arbitrariedades do Estado. Isto porque, se desejar interferir na esfera do particular, o Estado somente poderá fazê-lo através de lei que deverá seguir as regras do processo legislativo estabelecidas na Constituição da República.

Por fim, cumpre consignar que o princípio da legalidade tributária proveniente do Estado Democrático de Direito, quando correctamente aplicado, produz justiça fiscal, segurança jurídica, igualdade e respeito pelos direitos humanos. Entretanto, se mal empregado, o referido princípio constitui-se em arbítrio legalizado e injustiça positivada.

2. Princípio da imparcialidade

O conceito de imparcialidade e do princípio inerente, assim como seu alcance e incidência são de difícil precisão, posto que todos têm uma noção do que é ser imparcial e de que seu conteúdo é adaptável às mais diferentes situações, realidades e temas, cada qual com a sua visão do que é a dita imparcialidade.

A ideia contemporânea e precisa de imparcialidade está diluída em múltiplas cadeias evolutivas. É por esta variabilidade de entendimentos e de sua aparentemente simplória, porém complexa, compreensão que se faz difícil determinar com precisão seu significado e sua evolução.

Imparcialidade é o adjectivo que qualifica o que ou aquele que é imparcial. Em sentido contextual, face a uma determinada situação ou hipótese, *imparcial* significa aquele que não favorece um em detrimento de terceiro, que não tem partido, é recto, justo, evocando valores de equidade, de justiça, de neutralidade, de rectidão. Etimologicamente, imparcial

é a antítese de parcial. Esta última vem do latim *partialis* “divisível”; “pedaço de”, do radical latino *pars*, “parte”.⁹

Para o tema em abordagem, imparcialidade é outro princípio estruturante da actividade administrativa, com acolhimento constitucional e legal nos artigos 198º e 6º da CRA e das NPAA, respectivamente.

Segundo o princípio, os órgãos e agentes administrativos devem agir de forma isenta e equidistante relativamente aos interesses em jogo nas situações que devem decidir ou sobre as quais se pronunciem sem carácter decisório.

A interpretação do princípio enunciado constitui limite interno ao exercício do poder discricionário, que foi e continua a ser largamente usado para justificar desvios de poder e de função pelos administradores que actuam em favor de um interesse pessoal ou parcial em detrimento de interesses difusos.

A imparcialidade deve estar implícita desde a formulação da norma pelo legislador até ao controlo jurisdicional ulterior, momento em que, mesmo que seja verificada, no caso concreto, a estrita legalidade, se deve analisar o atendimento a todos os princípios incidentes e decidir em favor da solução que os reforce.

Em suma: a discricionariedade é um campo delimitado inicialmente pelo princípio da legalidade em face ao advento do Estado de Direito. Nesse espaço resultante dentro dos limites da legalidade, surgem várias esferas internas correspondentes aos princípios da administração e do Direito. É somente na intersecção que é comum a todas as esferas – princípios – que reside a escolha ou a decisão acertada.

3. Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade é um “princípio geral de Direito, constitucionalmente consagrado, conformador dos actos do poder público e, em certa medida, de entidades privadas, de acordo com o qual a limitação instrumental de bens, interesses ou valores, subjectivamente radicáveis, se deve revelar idónea e necessária para atingir os fins legítimos e concretos que cada um daqueles actos visam, bem como axiologicamente tolerável quando confrontada com esses fins”¹⁰.

⁹ PRIBERAM, Dicionário Priberam da Língua Portuguesa.

¹⁰ A definição é de Vitalino Canas, «Proporcionalidade (Princípio da)», pp. 591 ss.

No direito fiscal, o princípio assume o papel de instrumento de protecção da liberdade do indivíduo perante a sociedade, na medida em que esta lhe impõe um sacrifício dos seus direitos fundamentais para perseguição de um interesse público e do bem comum. Mas não é apenas esta a configuração da relação regulada pelo princípio. Também os interesses colectivos, de grupos ou de instituições, não podem escapar, no contexto de um Estado contemporâneo, ao jogo de interesses arbitrado pelo princípio da proporcionalidade, e o mesmo se poderá dizer quanto aos interesses privados.

Como princípio sectorial, teve como campo de eleição o direito de polícia, mas rapidamente evoluiu para um princípio com dignidade constitucional, consagrado no artigo 198º da CRA.

As decisões dos órgãos da administração, que entrem em choque com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos, não podem afectar essas posições em termos desproporcionais aos objectivos a atingir. É este o sentido que o Artigo 5º das NPAA atribui ao princípio.

4. Princípio da Celeridade

Embora não tenha consagração expressa, o princípio da celeridade vem implícito na existência de prazos para que a administração pratique determinado acto ou tome determinada decisão ou ainda para que o contribuinte adopte determinado comportamento requerido por lei ou pela administração, conforme consta do Artigo 90º do CGT.

Ademais, cumpre registar que é necessário que sejam colocados à disposição os meios concretos que permitam que a norma venha a atingir o efeito desejado, a efectividade do processo com a consequente redução do prazo de duração entre o pedido e a resposta ou decisão, sendo que a celeridade é um dos elementos para termos um processo efectivo.

O CGT definiu nos Artigos 123º e 133º o prazo de 45 dias como limite máximo para emissão da decisão de reclamação ou de recurso hierárquico e para os demais procedimentos tributários o prazo de 90 dias, conforme consta do n.º 2 do Artigo 90º do mesmo diploma legal.

5. Princípio da Forma Escrita

Princípio consagrado no Artigo 77º do CGT. O procedimento tributário segue a forma escrita, sendo os actos orais, quando admitidos por lei, obrigatoriamente reduzidos a escrito pelo órgão instrutor.

Por força do princípio da forma, todos os actos do procedimento devem ser escritos e, mesmo quando sejam admitidos actos orais, como sucede, por exemplo, na Audição Prévia (n.º 4 do Artigo 85º do CGT), nas participações e denúncias (n.º 2 do Artigo 161º do CGT), cabe à administração tributária reduzir por escrito tais leis.

6. Princípio da Gratuitidade

Uma das características dos serviços públicos é a sua gratuidade, tal como ocorre na gratuidade da prestação de serviços tributários. O CGT definiu, no seu Artigo 78º, que o procedimento tributário é gratuito, salvo nos casos previsto na lei.

7. Princípio do Interesse Público

Tércio Sampaio Ferraz Júnior asseverou que a noção de interesse público “é lugar-comum”, ou seja: embora seja dotada de significação, não pode ser precisada, mas faz parte do entendimento geral das pessoas, passando por diversas áreas do conhecimento humano, além do próprio Direito.¹¹ Tido como princípio mestre de toda actividade administrativa, demarcando esta da acção privada que não responde às necessidades vitais da comunidade, o princípio da prossecução do interesse público de dimensão constitucional e ordinária, previsto no Artigo 198º da CRA, no Artigo 3º da NPAA e no Artigo 79º do CGT, determina que administração vise a prossecução do interesse público, o respeito pelos direitos e interesses dos cidadãos legitimamente protegidos.

8. Princípio da Decisão

A decisão consiste numa formação da vontade da administração tributária, obedecendo a regras. Pela não observação das regras, pode o acto de decisão vir a enfermar de vício. O deferimento total expresso de uma pretensão do contribuinte vai ao encontro do seu interesse, sendo normal uma reacção de acolhimento da decisão. O indeferimento expresso, total ou parcial da pretensão do contribuinte, configura-se um acto negatório da sua pretensão que, regra geral, pode, querendo, contra este reagir com intenção de se obter a decisão condizente com o seu interesse (na sua opinião, justa). Temos a decisão tácita,

¹¹ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, *Interesse Público*, in Revista do Ministério Público do Trabalho da Segunda Região, v. 1, n. 10, São Paulo, 1995.

que pode ser de deferimento ou de indeferimento. O deferimento ou o indeferimento tácito é a sanção a aplicar pelo silêncio da administração tributária, ao não observar o prazo legal do dever de decisão.

A administração está obrigada a pronunciar-se, em tempo útil, sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam submetidos pelos contribuintes, seus representantes ou detentores de qualquer interesse legítimo, por meio de reclamação, recurso, petição ou queixa, nos termos da lei.

Outras vezes, a administração nada diz e, então, consubstancia-se uma decisão tácita, regra geral um indeferimento tácito. Nos termos do Artigo 80º do CGT, a administração nem sempre está obrigada a decidir. O deferimento tácito é a excepção à regra e só é de se admitir nas situações expressamente previstas nas leis tributárias.

9. Princípio do Inquisitório

Apesar da sua aplicação nos mais diversos procedimentos administrativos e tributários em especial, em que se desponta a inspecção, a reclamação e o recurso hierárquico, o princípio do inquisitório veio apenas ser expressamente consagrado em 2014, primeiro no Artigo 83º do actual CGT e, posteriormente, no Artigo 9º do CPT.

O cumprimento do princípio impõe a obediência de três requisitos essenciais:

- i) Existência de um procedimento tributário;
- ii) Garantia da co-relação entre as diligências, a satisfação do interesse público e a descoberta da verdade material;
- iii) Não subordinação estrita a diligências requeridas pelo autor do pedido.

Princípio *Solve et Repete*

O princípio apresenta um duplo sentido: significa, por um lado, que pagar um tributo não implica necessariamente concordância com o acto que exige o seu pagamento e, por outro lado, impõe que a marcha da cobrança do tributo não pode ser detida pelo contribuinte, salvo prestação de garantia idónea.

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

1. Garantias Materiais

Nas garantias materiais dos contribuintes integram-se os direitos, de natureza diversa, dos contribuintes. Embora sem nos preocuparmos exaustivamente, por não se tratar de elaboração de uma lista de garantias, incluem-se delas as seguintes:

- i) Direito à fundamentação e notificação;
- ii) Direito à redução de multas;
- iii) Direito a juros indemnizatórios ou a juros moratórios;
- iv) Direito à confidencialidade fiscal.

A administração tributária é o sujeito passivo de um conjunto vasto de deveres de informação, uns genéricos¹², outros concretos, impostos por lei. De entre estes, a lei destaca o direito à informação, cujo conteúdo é amplo e integra o direito de o contribuinte ser informado sobre a sua concreta situação tributária, o que vem sistematizado na revisão do Código Geral Tributário de 2014, tendo-se consagrado, em termos gerais, a garantia do direito à informação, conforme consta nas alíneas *r*) e *s*) do n.º 1 do Artigo 23º do CGT.

Em rigor, a prestação de informação insere-se genericamente no dever de colaboração da administração com os contribuintes, o que compreende diversas facetas nos constantes do Artigo 84º do CGT¹³.

As informações, quando pedidas por escrito, devem ser dadas num período máximo de 10 dias (Artigo 95º do CPT), embora, na verdade, nenhuma sanção esteja prevista para o incumprimento de tal prazo. Resta ao contribuinte, nestes casos, o recurso ao tribunal, accionando o processo de intimação para um comportamento previsto no Artigo 94º do CPT. É, porém, no domínio das chamadas informações vinculativas (Artigo 102º do CGT) que o direito à informação melhor se projecta e melhor se definem as suas consequências. Uma vez recepcionado o pedido de informação vinculativa, a Administração Geral Tributária deve emitir a informação vinculativa no prazo de 30 dias¹⁴, prorrogado num período igual, sempre que haja motivos que o justifique (Artigo 102º, n.º 5 do CGT). Tal vinculação significa que a administração tributária não pode, posteriormente, agir, no caso concreto, em sentido diverso da informação prestada, excepto em caso de alteração de lei ou quando actuar em cumprimento de decisão judicial. Estas informações vinculativas tanto podem versar sobre a concreta situação tributária do

¹² PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal*. Lobito: Escolar Editora, 2014, p. 297.

¹³ SANTOS, *Garantias, cit.*, p. 73.

contribuinte como sobre os pressupostos não concretizados dos benefícios fiscais. No primeiro caso, pretender-se-á que a administração tributária se pronuncie, vinculadamente, por exemplo, sobre o enquadramento fiscal e as consequências inerentes a uma situação de facto já verificada ou apenas hipotética. No segundo, o objecto da consulta, que por natureza terá de ser prévia, consiste em pressupostos ainda não verificados de benefícios fiscais. Ou seja: não se poderá, por exemplo, pretender que a administração fiscal se pronuncie, em sede de informação vinculativa, sobre se os benefícios previstos para as operações de reorganização empresarial, depois de uma fusão ou de uma cisão já se ter realizado. O pedido de informação vinculativa à Administração Geral Tributária é feito pelo contribuinte, ou seu representante, incluindo advogados e consultores, mediante requerimento.

1.1 Direito à Fundamentação e Notificação

Tal como se dispõe na alínea *l*) do n.º 1 do Artigo 23º e do Artigo 91º do CGT, o que mais não é, de resto, do que uma decorrência do disposto no n.º 3 do Artigo 200º da CRA, que exige a fundamentação expressa dos actos administrativos, quando afectam direitos e/ou interesses legalmente protegidos. Neste contexto, as decisões que digam respeito a matéria tributária devem ser sempre fundamentadas por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. Além disso, deve sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e a quantificação dos factos tributários, bem como as operações de apuramento da matéria colectável e do imposto a pagar. Por último, a decisão, mesmo que fundamentada, só é eficaz se for validamente notificada ao sujeito passivo. A notificação deve ainda conter, além da decisão e seus fundamentos, a indicação precisa dos meios de defesa e do prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação de quem o praticou e se o fez no uso de poderes próprios, poderes delegados ou poderes subdelegados. A notificação, por seu turno, deve cumprir os formalismos legais. Para Paulo Marques e Carlos Costa¹⁵, é defensável a existência de um direito à fundamentação, um direito garantia e não um direito fundamental, traduzido num direito subjectivo do contribuinte, cuja violação é sancionada com a nulidade do acto tributário. As normas em causa têm necessariamente

¹⁵ MARQUES, Paulo e COSTA, Carlos, *A Liquidação de Imposto e Sua Fundamentação*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 79-78.

de ser conjugadas com a garantia constitucional do direito à notificação e à tutela jurisdicional efectiva.

Além dos casos em que a lei especialmente o exija, constituem actos administrativos que devem ser fundamentados, total ou parcialmente, nos termos do Artigo 67º das NPAA, aqueles que *i*) neguem, extingam, restrinjam ou afectem, por qualquer modo, direitos ou interesses legalmente protegidos, ou agravem deveres, encargos ou sanções; *ii*) decidam reclamação ou recurso; *iii*) decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado ou de parecer, informação ou proposta oficial; *iv*) decidam de modo diferente da prática habitual na resolução dos casos semelhantes ou na interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou preceitos legais; *v*) impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior. Recuando para o já citado n.º 3 do Artigo 200º da CRA, na medida em que o preceito na sua letra, este espelha que somente os actos que afectem negativamente devem ser fundamentados, excluindo-se, portanto, os actos favoráveis ao afectado, o que não nos parece a posição mais ideal.

1.2. Direito à Redução de Multas

Em caso de prática de uma infracção, o infractor tem o direito à redução da respectiva multa, se reconhecer a sua responsabilidade e se regularizar a sua situação tributária dentro de certos prazos, apresentando à administração tributária o pedido para o pagamento antes da instrução do respectivo processo¹⁶. A redução pode operar-se em sede de regularização de qualquer tributo, como pagamento de imposto fora do prazo, entrega tardia do imposto retido ou repercutido, atraso na entrega de uma declaração ou outro documento solicitado, emissão de uma factura com falta dos requisitos ou outra infracção praticada¹⁷.

O CGT nos Artigos 165º, 166º e 167º estabelece o regime geral de redução da multa, enquanto o regime especial consta, por exemplo, do Código do Imposto sobre o Rendimento de Trabalho, doravante designado CIRT, que prevê situações específicas de redução de multas; noutra dimensão, podemos constatar existir um regime sancionatório que não admite redução de multa, como, por exemplo, a multa arbitrada nos termos do Artigo 4º, n.º 6 da Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro, que aprova o Código do Imposto Industrial.

¹⁶ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª edição. Coimbra: Almedina, 2016, p. 339.

¹⁷ SANTOS, *Garantias, cit.*, p. 92.

1.3. Direito a Juros Indemnizatórios ou a Juros Moratórios

As pessoas que paguem imposto em excesso têm direito a juros indemnizatórios, de montante igual aos juros compensatórios devidos ao Estado, em reclamação graciosa ou em processo judicial, caso se determine que houve erro imputável aos serviços tributários ou quando, por motivo imputável à administração fiscal, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos indevidamente autoliquidados ou pagos¹⁸.

A lei angolana estabelece, a favor do contribuinte, o direito a juros, os quais ganham a denominação de *indemnizatórios* ou *moratórios*, consoante as circunstâncias em que são devidos. A regra geral é a de que os juros devidos ao contribuinte são juros indemnizatórios e equivalem a juros compensatórios devidos ao Estado por atraso na liquidação dos impostos por facto imputável ao contribuinte (actualmente 4% ao ano), estabelecendo a lei em que circunstâncias são devidos (Artigo 53º do CGT). Já os juros moratórios constituem uma excepção à regra geral e são devidos quando não é paga no mês do vencimento qualquer uma das prestações ou a totalidade de qualquer dívidas tributárias ou constituídas no âmbito das relações jurídicas de direito público (n.º 1 do Artigo 52º do CGT). Estamos aqui perante uma situação em que a administração tributária é duplamente incumpridora: por facto que lhe é imputável, foi liquidado imposto superior ao devido e, por cima disso, não cumpriu o prazo que a lei lhe atribui para executar a sentença “condenatória” de anular o imposto pago em excesso. Se se aceita que, no primeiro caso, os juros sejam iguais aos devidos ao Estado, quando, por facto imputável ao contribuinte, se retarda a liquidação de imposto que ao Estado é devido, não se vê por que razão, tendo em conta a simetria de posições que aqui devia prevalecer, não se há-de atribuir aos contribuintes a quem não foi pago, no prazo devido, o crédito tributário cujo direito a sentença lhe reconheceu, os juros moratórios que o Estado cobra quando o contribuinte se atrasa no pagamento de um imposto que já é certo, líquido e exigível. Se a lei não é clara a este respeito, então só há uma via a prosseguir, em nome do princípio da justiça e da equidade: clarifique-se a lei.

1.4. Direito à Confidencialidade Fiscal

¹⁸ NABAIS, *Direito, cit.*, p. 339

O Artigo 86º do CGT estabelece o “sigilo fiscal”, ou seja o sigilo profissional a que se encontram obrigados os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária em relação aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes, bem como sobre os elementos de natureza pessoal obtidos no decurso de qualquer procedimento tributário. Esta é, necessariamente, a contrapartida estabelecida pelo acervo de informações que, em matéria fiscal, fica ao dispor da administração tributária, em resultado do acesso generalizado que esta tem a informações sobre a situação patrimonial, financeira e até pessoal dos contribuintes. E sucede que, não raro, a administração fiscal vai mais longe do que a lei lhe permite na recolha de dados relativos, principalmente às pessoas singulares ou físicas, como os que dizem respeito aos seus números de identificação bancária, telemóveis ou *emails* pessoais que, por natureza, integram a reserva da sua privacidade. Ora, é nosso entendimento que a insistência, que se vem revestindo de diversas formas, para que tais dados sejam fornecidos, não fazendo parte do elenco dos elementos cadastrais do contribuinte, em que apenas é exigido, no que se refere a pessoas singulares, o fornecimento do seu domicílio fiscal, não tem base legal e que os contribuintes não lhe devem obediência, não podendo ser sancionados por qualquer forma, caso os não forneçam, como não é legal qualquer privilégio ou preferência se os fornecerem.

O dever de confidencialidade e sigilo cessa, em alguns casos previstos na lei, designadamente por autorização do contribuinte ou por força dos deveres de cooperação e de assistência mútua ou em virtude da colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e do Código de Processo Penal.

O dever de confidencialidade fiscal não prejudica: *i*) o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos que sejam comprovadamente necessários para fundamentar reclamações, recursos ou impugnações judiciais, desde que expurgados de quaisquer dados que possibilitem a identificação da pessoa ou das pessoas a que dizem respeito; *ii*) a divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente de listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido quaisquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa; *iii*) a publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividade, ou outras que deverão ser publicadas anualmente como forma de garantir a

transparência e a publicidade da actividade administrativa fiscal¹⁹, não deixando de sublinhar a enorme apetência que existe pelas bases de dados fiscais, seja por sectores públicos ou privados. Em Portugal, considera-se que a utilização dos dados obtidos para finalidades extrafiscais pode conduzir às mais repulsivas injustiças. Por este motivo, existe em Portugal a Comissão Nacional de Protecção de Dados, uma autoridade que zela para que se não possam fazer interconexões de ficheiros, para além das finalidades para que foram construídos. Todavia, impõe-se uma particular atenção à não-utilização para fins diferentes daqueles para que foram obtidos a partir dos dados fiscais, sob pena de os contribuintes, perdendo confiança no seu direito à confidencialidade fiscal, obterem mais um argumento, e de peso, para se esquivarem ao cumprimento dos seus deveres fiscais. (Em Angola, existe a Agência de Protecção de Dados – Decreto Presidencial n.º 214/16, de 10 de Outubro de 2016 ?.)

2. Garantias adjectivo-processuais

Trata-se de garantias que se traduzem em meios de intervenção directa ou indirecta do contribuinte no procedimento e no processo tributário, em defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Neste domínio, destacamos, pela sua importância, e uma vez mais sem preocupação de sermos exaustivos, cinco direitos do contribuinte:

- i) Direito de audição prévia;
- ii) Direito à revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos;
- iii) Direito de reclamação graciosa (impugnação no plano administrativo);
- iv) Direito de recurso hierárquico;
- v) Direito de impugnação judicial (impugnação no plano contencioso).

2.1. Direito de Audição Prévia

A audição ou audiência prévia é uma decorrência do “princípio da participação” do contribuinte nos actos que lhe são respeitantes. Com efeito, nos termos de tal princípio, cuja génese se encontra no Artigo 200º da CRA, de onde promana o imperativo constitucional da participação dos cidadãos nas decisões ou nas deliberações que lhes digam respeito, tendo o legislador ordinário estabelecido no plano tributário, concretamente no Artigo 85º da CGT, que o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes de ser tomada, pela administração tributária, uma decisão que afecte os seus interesses.

¹⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 3ª edição. Coimbra: Almedina, p. 314.

Este direito ocorre nas mais diversas situações previstas na lei, designadamente: antes da liquidação do tributo, excepto quando a liquidação é feita com base na declaração apresentada pelo contribuinte e com base nos dados que ele declarou, como é compreensível, se a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentar a declaração em falta e não o tenha feito, bem como quando o contribuinte já foi ouvido no procedimento de inspecção tributária, com base no qual a liquidação foi efectuada, desde que não tenham, entretanto, ocorrido quaisquer factos novos sobre os quais o contribuinte não se tenha pronunciado; antes do indeferimento total ou parcial de pedidos, reclamações, recursos ou petições. Não se justifica o direito de audição prévia se a decisão a proferir pela administração tributária for totalmente favorável ao contribuinte, como parece óbvio; antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal; antes da aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório da inspecção; antes da conclusão do relatório da inspecção tributária; nos casos de reversão do processo de execução fiscal contra terceiros (os responsáveis subsidiários); nos casos de aplicação de normas anti-abuso. Este direito é de exercício facultativo. O contribuinte pondera se, no prazo que, para o efeito, a administração tributária tem sempre de lhe conceder, notificando-o e, conjuntamente, remetendo-lhe o projecto de decisão e a respectiva fundamentação, tem ou não interesse em exercer o direito. É que, por não ser de exercício obrigatório, o seu não-exercício não configura qualquer princípio de preclusão. Ou seja: o contribuinte, mesmo não exercendo o direito de audição prévia, não fica impedido de usar, nos termos e nos prazos legalmente previstos, os meios impugnatórios, do acto que vier, afinal, a ser praticado, que considerar mais adequados. Talvez, por isso, temos de dizer, em abono da verdade, que, tanto quanto consta e a própria experiência nos ensina, a administração tributária é muito pouco sensível ao exercício do direito de audição por parte do contribuinte. Discute-se quais os efeitos da não-audição prévia. A melhor doutrina, e com ela a jurisprudência portuguesa (qual? Deve indicar), entende que o enquadramento adequado é o que resulta da audição prévia como um direito subjectivo legal-procedimental, pelo que a não-audição prévia do contribuinte, quando legalmente deveria ter sido promovida, se configura como um vício de forma da decisão final, determinante da anulabilidade do acto correspondente à decisão final. Ou, por outras palavras: a falta de audição prévia, em qualquer fase do procedimento, nunca constituiria um acto destacável, autonomamente impugnável.

2.2. Direito de Revisão da Matéria Colectável

Sempre que a administração tributária fixe ao contribuinte, por métodos indirectos, a matéria colectável, o contribuinte tem o direito de pedir a sua revisão, nos termos previstos no Artigo 113º do CGT. Obviamente, este direito não existe nas situações em que se apliquem, em regra por opção do sujeito passivo, regimes simplificados de tributação, que são eles próprios modalidades de avaliação indirecta da matéria colectável, e em que não sejam efectuadas correcções com base em outro método indirecto.

2.3. Direito de Reclamação Graciosa

A reclamação graciosa é o meio processual através do qual o contribuinte suscita a sindicabilidade, no plano administrativo, do acto tributário, visando a sua anulação total ou parcial, com fundamento em qualquer ilegalidade. Para J.L Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, a reclamação graciosa é um dos corolários do funcionamento da Administração Pública num Estado de Direito.²⁰ O adjectivo “graciosa” indica que esta reclamação é gratuita, não tem custas, por oposição à impugnação judicial que, em princípio, tem custas judiciais quando o contribuinte decaia. No plano dos fundamentos que podem servir de base à reclamação graciosa, a expressão “qualquer ilegalidade” deve ser entendida no seu sentido literal e amplo, incluindo a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência, a insuficiência, a incongruência ou a contradição na fundamentação legalmente exigida e a preterição de quaisquer formalidades legais. Se com os mesmos fundamentos for apresentada impugnação judicial, a reclamação, no estado em que estiver, é apensada ao processo de impugnação e não é decidida. A reclamação não tem, porém, efeito suspensivo da execução fiscal, excepto se, concomitantemente, for neste último processo apresentada garantia idónea. Quando é proferida a decisão de indeferimento total ou parcial da reclamação, abrem-se ao reclamante duas vias de recurso: i) no plano administrativo, o reclamante pode ainda recorrer hierarquicamente, através de recurso hierárquico, para o dirigente máximo da

²⁰ SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, *Manual de Direito Fiscal Angolano*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 484.

administração tributária; *ii*) já no plano judicial, o indeferimento da reclamação abre lugar à interposição de uma impugnação judicial no tribunal competente.

2.4. Direito de Recurso Hierárquico

Tal como previsto no Código Geral Tributário, a decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto. Salvo disposição em contrário, o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, ou seja: a apresentação do recurso hierárquico não é obrigatória para que o contribuinte possa impugnar judicialmente a decisão, continuando o acto recorrido a produzir plenamente os seus efeitos. Com a apresentação de recurso hierárquico, o contribuinte visa obter a revogação do acto tributário em causa, não com fundamento na sua ilegalidade, mas no (des) mérito do acto.

2.5. Direito de Impugnação Judicial

Para Cremildo Paca²¹, as garantias jurisdicionais ou contenciosas consistem na impugnação de actos de natureza tributária lesivos aos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, cuja concretização tem lugar perante órgãos do poder judicial. Estas garantias estão consubstanciadas na impugnação dos actos da administração tributária junto das instâncias judiciais.

Assim, distinguem-se as seguintes garantias jurisdicionais: direito de acção, direito de oposição e direito de recurso jurisdicional, conforme o disposto nas alíneas *f*), *g*), *h*), *i*) e *j*), do Artigo 23º do CGT.

Os litígios emergentes de relações jurídico-tributárias em primeira instância são julgados e decididos pelos tribunais de comarca, mais especificamente pelas salas do contencioso fiscal e aduaneiro.

Em conformidade com o princípio geral de que todos os actos em matéria tributária, que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos, são impugnáveis ou recorríveis (n.º 2 do Artigo 4.º do CGT), a impugnação judicial compreende, designadamente: a impugnação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta; a impugnação da fixação da matéria colectável que não dê origem à liquidação de qualquer tributo (por exemplo, matéria colectável negativa); a

²¹ PACA, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa Fiscal e Aduaneira*, 1.ª edição. Luanda: Where Angola Editora, 2017, p. 34.

impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas e dos recursos hierárquicos dos actos tributários; a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação do acto de liquidação; a impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais.

O processo de impugnação judicial decorre integralmente perante um tribunal, pretendendo o contribuinte a anulação total ou parcial do acto tributário em causa, com fundamento na sua ilegalidade. Como refere Saldanha Sanches²²: “O poder tributário, recordemos, envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a actividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, o mester é, *a fortiori*, que a tributação seja um domínio em que a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo.

A apreciação da legalidade de actos de liquidação efectuada, em sede de impugnação judicial, exige, em regra, a constituição de um mandatário judicial e deve ser apresentada em petição articulada que cumpra os demais requisitos e formalismos legais. Note-se, porém, que, ao contrário do que sucede no direito civil, a falta de contestação ou a contestação não especificada por falta da administração tributária não representa, por um lado, a confissão dos factos articulados pelo impugnante e, por outro, que o juiz aprecia livremente a falta de contestação especificada dos factos.

CONCLUSÃO

Terminaremos dizendo que, do ponto de vista do quadro legislativo, Angola tem uma rede bastante completa e aceitável de garantias dos contribuintes. Na prática, porém, muitas delas podiam funcionar melhor, inspirando uma significativa melhoria na relação de confiança que deve existir entre os contribuintes e a administração tributária. E um dos problemas que se levantam é a implementação de um sistema informático ao serviço da administração tributária, a par do funcionário *front office* para o contribuinte, pese embora, em países onde já funciona, ter havido situações em que o funcionário da administração tributária remete as culpas do que corre mal para o *sistema*, como se o *sistema* fosse uma *res nullius*, uma coisa de ninguém, algo que não se sabe de quem é ou quem nele manda, que faz o que faz por sua livre iniciativa sem receber ordens de

²² SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 481.

ninguém, chegando-se a afirmar que entre “ele”, o sistema, e “eu”, o funcionário, nessas condições, não há ligação possível nem qualquer assomo de empatia, muito menos de solidariedade. O contribuinte, não raro, é levado de um lado para o outro, não se sabendo muito bem como e porque. Mas de tudo um pouco se faz, menos assumir que o erro *dele*, o sistema, é o *meu* erro e sou *eu* quem tem de dar uma solução concreta a quem está afectado por esse erro. Estamos, todavia, esperançados de que a implementação destes mecanismos em Angola não carregue consigo tais inconvenientes, para que não se propague o que podemos considerar um vírus. Neste sentido, deve-se considerar o contribuinte como princípio e fim de toda actividade da administração tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Raul CARLOS VASQUES e RANGEL, Elisa Nunes, *Constituição da República de Angola Anotada*, tomo I. Aguerra-Viseu, Editora, Portugal, 2014.

CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4.^a edição revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MARQUES, Paulo e COSTA, Carlos, *A Liquidação de Imposto e Sua Fundamentação*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 2.^a edição revista, aumentada e actualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.^a edição. Coimbra: Almedina, 2016.

PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal*. Lobito: Escolar Editora, 2010.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 3.^a edição. Coimbra: Almedina, 2015.

SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, *Manual de Direito Fiscal Angolano*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

SANTOS, Cláudio Paulino dos, *Garantias dos Contribuintes no Percurso do Procedimento Tributário*. Luanda: Where Angola Editora, 2018.